

公表基準等の解説

企業会計基準公開草案第 69 号

(企業会計基準第 24 号の改正案)「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準 (案)」の概要

ASBJ アシスタント・ディレクター

みやじ てつし
宮治 哲司

ASBJ 専門研究員

おか せいや
岡 聖也

I. はじめに

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）は、2019年10月30日に、企業会計基準公開草案第69号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準（案）」（以下「本公開草案」という。）を公表¹した。コメント募集期間は2020年1月10日までとなっている。本稿では、本公開草案の概要を紹介する。なお、文中の意見に関する部分は筆者の私見であり、ASBJの見解を示すものではないことをあらかじめ申し添える。

II. 本公開草案公表の経緯

2018年11月に開催された第397回企業会計基準委員会において、公益財団法人財務会計基準機構内に設けられている基準諮問会議より、関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に採用した会計処理の原則及び手続に係る注記情報の充実について検討することが提言さ

れた。

本公開草案は、この提言を受けて審議を行った結果、公表に至ったものである。

III. 本公開草案の概要

1. 本公開草案が扱う範囲

ASBJは、関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に採用した会計処理の原則及び手続に係る注記情報の充実を図るに際しては、関連する会計基準等の定めが明らかでない場合におけるこれまでの実務に影響を及ぼさないために、企業会計原則注解（注1-2）の定めを引き継ぐことを提案している。

ここで、我が国の会計基準には、「会計方針」の定義を定め、会計方針の変更に関する取扱いを定めている企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「企業会計基準第24号」という。）がある。そのため、本公開草案は、「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に採用した会計処理の原則及び手続」に関する注記情報の充実を図るにあたり、企業会計基準第24号を改正し、

1 本公開草案の全文については、ASBJのウェブサイト（https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2019/2019-1030-3.html）を参照のこと。

会計基準の名称を現行の「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」から「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」に変更することを提案している。

なお、本公開草案は企業会計原則注解（注1-2）の定めを引き継ぐことを提案しているため、重要な会計方針の開示における従来の考え方を変更するものではないことに留意する必要がある。

2. 開示目的

(1) 重要な会計方針に関する注記の開示目的

本公開草案は、重要な会計方針に関する注記の開示目的は、財務諸表を作成するための基礎となる事項を財務諸表利用者が理解するために、採用した会計処理の原則及び手続の概要を示すことにあるとすることを提案している。また、この開示目的は、会計処理の対象となる会計事象や取引（以下「会計事象等」という。）に関連する会計基準等の定めが明らかでない場合も同じであるとして提案している。

重要な会計方針に関する情報は、財務諸表利用者が財務諸表の作成方法を理解し、財務諸表間で比較を行うために不可欠な情報であると考えられる。加えて、関連する会計基準の定めが明らかでない場合に採用した会計処理の原則及び手続の開示上の取扱いを明らかにして、財務諸表利用者が財務諸表を理解する上で不可欠な情報が提供されるようにすることは有用であると考えられる。これは、現状では、関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に、企業が実際に採用した会計処理の原則及び手続が重要な会計方針として開示されているか否かについて実態は様々であると考えられるため、関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に企業が採用した会計処理の原則及び手続について、財務諸表利用者が理解することが困難なことがあるものと考えられるためである。したがっ

て、前段落のとおり本公開草案では開示目的について、会計事象等に関連する会計基準等の定めが明らかでない場合も同じであるとして提案している。

(2) 関連する会計基準等の定めが明らかでない場合

本公開草案は、開示目的における「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」とは、特定の会計事象等に対して適用し得る具体的な会計基準等の定めが存在しないため、会計処理の原則及び手続を策定して適用する場合をいうとすることを提案している。ここで、本公開草案では、「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」に該当する場合の例示として、次の2つが含まれることを提案している。

- ① 関連する会計基準等が存在しない新たな取引や経済事象が出現した場合に適用する会計処理の原則及び手続で重要性があるもの
- ② 業界の実務慣行とされている会計処理方法で重要性があるもの

- ① 関連する会計基準等が存在しない新たな取引や経済事象が出現した場合に適用する会計処理の原則及び手続で重要性があるもの

これには、対象とする会計事象等自体に関して適用される会計基準等については明らかではないものの、参考となる既存の会計基準等（他の会計基準設定主体が定めた会計基準等を含む。）がある場合には、当該既存の会計基準等が定める会計処理の原則及び手続も含まれるとすることを本公開草案は提案している。

- ② 業界の実務慣行とされている会計処理方法で重要性があるもの

企業会計基準適用指針第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針²⁾」では、会計基準等には、

一般に公正妥当と認められる会計処理の原則及び手続を明文化して定めたもの（法令等）も含まれるとされている³。これを踏まえ、本公開草案は、「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」には、①の場合に加えて、法令等に含まれない業界の実務慣行とされている会計処理方法で重要性があるものも該当すると考えられるとすることを提案している。また、これには、企業が所属する業界団体が当該団体に所属する各企業に対して通知する会計処理方法が含まれるとすることも提案している。

3. 注記事項

本公開草案は、重要な会計方針に関する注記について、企業会計原則注解（注1-2）の定めを引き継ぎ、【図表1】のように取り扱うことを提案している。

また、本公開草案は、企業会計原則注解（注1-2）の定めを引き継ぎ、代替的な会計処理の原則及び手続が認められていない場合には、当該会計方針の注記を省略することができることを提案している。これは、関連する会計基準等の定めが明らかである場合には、会計基準等の定めを繰り返して記載するだけのものとなる可能性があると考えられるためである。

なお、本公開草案の審議の過程では、開示の

【図表1：本公開草案における重要な会計方針に関する注記についての提案】

<ul style="list-style-type: none"> 財務諸表には、重要な会計方針について、採用した会計処理の原則及び手続の概要を注記する。
<ul style="list-style-type: none"> 会計方針の例としては、次のようなものがある。ただし、重要性の乏しいものについては、注記を省略することができる。 <ol style="list-style-type: none"> ① 有価証券の評価基準及び評価方法 ② 棚卸資産の評価基準及び評価方法 ③ 固定資産の減価償却の方法 ④ 繰延資産の処理方法 ⑤ 外貨建資産及び負債の本邦通貨への換算基準 ⑥ 引当金の計上基準 ⑦ 収益及び費用の計上基準
<ul style="list-style-type: none"> 会計基準等の定めが明らかであり、当該会計基準等において代替的な会計処理の原則及び手続が認められていない場合には、当該会計方針の注記を省略することができる。

詳細さ（開示の分量）について、本公開草案において指針や目安を示すべきか検討を行った。しかし、注記の内容は企業によって異なるものであり、したがって開示の詳細さは各企業が開示目的に照らして判断すべきものと考えられたことから、本公開草案では開示の詳細さについて特段の提案を行っていない。

2 本公開草案において、企業会計基準適用指針第24号の名称を「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」（下線部を追加）に変更することを提案しており、ここでは提案されている名称で記載している。

3 本文の会計基準等とは、企業会計基準適用指針第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」第5項及び第16項でいう「会計基準等」を指しており、具体的には次に掲げるもの及びその他の一般に公正妥当と認められる会計処理の原則及び手続を明文化して定めたものをいう。

(1) ASBJが公表した企業会計基準
 (2) 企業会計審議会が公表した会計基準（企業会計原則等を含む。）
 (3) ASBJが公表した企業会計基準適用指針
 (4) ASBJが公表した実務対応報告
 (5) 日本公認会計士協会が公表した会計制度委員会報告（実務指針）、監査・保証実務委員会報告及び業種別監査委員会報告のうち会計処理の原則及び手続を定めたもの
 また、法令等により会計処理の原則及び手続が定められているときは、当該法令等も一般に公正妥当と認められる会計基準等に含まれる場合がある。

IV. 適用時期及び適用初年度の取扱い

本公開草案は、適用時期及び適用初年度の取扱いについて【図表 2】のように提案している。

V. おわりに

ASBJ では、本公開草案に寄せられた意見を参考に、本公開草案の最終基準化に向けた検討を続けていく予定である。引き続き、関係者のご理解とご協力をお願いしたい。

【図表 2：本公開草案における適用時期及び適用初年度の取扱いの提案】

	原則的な適用時期	早期適用
時期	2021 年 3 月 31 日以後終了する事業年度の年度末に係る財務諸表から適用する。	公表日以後終了する事業年度の年度末に係る財務諸表から適用することができる。
適用初年度の取扱い	<ul style="list-style-type: none"> • 本公開草案の内容を適用したことにより新たに注記する会計方針は、表示方法の変更には該当しない。 • 本公開草案の内容を新たに適用したことにより関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に採用した会計処理の原則及び手続を新たに開示するときには、追加情報としてその旨を注記する。 	